

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

314

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-323-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jolanta Chluska , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
Małgorzata Cieciura , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
Jerzy Gierusz , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
Yury Y. Karaleu , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości	45
Joanna Koczar , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu	52
Anna Kuzior , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
Irina Loukianova , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
Aleksandra Łakomiak , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego	83
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	104
Anna Mazurczak , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce	119
Agnieszka Nóżka , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
Małgorzata Rówińska , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
Janusz Samelak , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
Tatiana Sviridovich , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
Marzena Tatarska , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A.	187
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

Tatiana Verezubova , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne?	218
Natallia Yauseichykava , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
Joanna Zuchewicz , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki	247

Summaries

Jolanta Chluska , Chosen aspects of the financial statements comparability	20
Małgorzata Cieciora , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility	30
Jerzy Gierusz , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income	44
Yury Y. Karaleu , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
Joanna Koczar , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility	62
Anna Kuzior , Additional information to financial statements and directions of their changes	74
Irina Loukianova , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns	82
Aleksandra Łakomiak , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement	103
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
Anna Mazurczak , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
Agnieszka Nózka , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders	142
Małgorzata Rówińska , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
Janusz Samelak , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
Tatiana Sviridovich , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards	173
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Defining the scope, coverage and quality of integrated report	186

Marzena Tatarska , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company	199
Agnieszka Tłaczala, Piotr Tłaczala , Presentation of other comprehensive income according to international standards	210
Tatiana Verezubova , Improvement of accounting and reporting of Belarusian insurance companies	217
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa) , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change	246
Joanna Zuchewicz , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation	256

Ewa Walińska, Anna Jurewicz

Uniwersytet Łódzki

UJAWNIANIE INFORMACJI W RAPORCIE FINANSOWYM – CZY POTRZEBNE SĄ RAMY KONCEPTUALNE?

Streszczenie: Celem artykułu jest wskazanie najnowszych trendów rozwoju modelu sprawozdania finansowego zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości/Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz przedstawienie koncepcji pełnej przejrzystości informacji w nim zawartych. W ramach koncepcji pełnej przejrzystości należy jeszcze raz rozważyć zakres ujawnień w raportach rocznych, coraz powszechniejsze są bowiem opinie, że zakres ten jest zbyt szeroki i zbyt subiektywny. W 2011 r. IASB podjęła problem ujawnień w sprawozdaniu finansowym; w celu ulepszenia ujawnień przyjęła całościowe podejście do raportowania finansowego, które zakłada tworzenie „raportu finansowego o ogólnym przeznaczeniu”, zawierającego sprawozdanie finansowe o ogólnym przeznaczeniu oraz inne raporty finansowe.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, pełna przejrzystość, ujawnianie informacji.

1. Wstęp

Rachunkowość postrzegana jest powszechnie jako system stabilny, mimo że co jakiś czas ma miejsce przededefiniowanie modelu sprawozdawczości finansowej, zmienia się jego cel, struktura i zakres.

W warunkach globalnych, celem pomiaru dokonywanego przez rachunkowość finansową staje się – ustalona z perspektywy długiego okresu – wartość bilansowa przedsiębiorstwa, którą wyrażają jego aktywa netto. Tak określony cel pomiaru to odejście od tradycji – zmiana orientacji, mierników i cech jakościowych sprawozdawczości finansowej. Przyjęcie pomiaru wartości przedsiębiorstwa jako nadrzędnego celu sprawozdawczości finansowej oznacza bowiem podejście prospektywne, zewnętrzną orientację, dynamiczne ujęcie zdarzeń oraz subiektywny osąd przy pomiarze ich skutków finansowych.

Ukierunkowanie sprawozdawczości finansowej na prezentację wartości przedsiębiorstwa:

1. wywołało zmiany szczegółowych zasad rachunkowości, najbardziej widoczne w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej;

2. wymusiło modyfikację nadrzędnych koncepcji rachunkowości – odstępstwo od kosztu historycznego na rzecz wyceny w wartości godziwej;

3. spowodowało modyfikację zasad ujawniania – wzrost ujawnień w sprawozdaniach finansowych;

4. wywołało modyfikację zakresu sprawozdań finansowych – wprowadzenie sprawozdania ze zmian kapitału własnego czy sprawozdania z całkowitych zysków.

O ile kwestia wyceny w wartości, wprowadzenie nowych elementów modelu sprawozdawczego, w pewnym sensie została już ustalona, o tyle nadal otwartym tematem pozostają zasady ujawniania informacji.

W niniejszym artykule przedstawiono ewolucję sprawozdania finansowego – od jego podstawowych elementów do raportu biznesowego – wskazując propozycje zmian jego zawartości, których korzenie sięgają lat 80. ubiegłego wieku. Skoncentrowano się w szczególności na problematyce ujawniania informacji, które stały się przedmiotem regulacji IASB w kluczowym dokumencie, jakim są Ramy konceptualne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych [IASB 2013].

Celem artykułu jest wskazanie najnowszych trendów rozwoju modelu sprawozdania finansowego zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości / Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz prezentacja poglądów na temat koncepcji pełnej przejrzystości informacji w nim zawartych. W artykule wykorzystano głównie studia literaturowe – polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu, a podstawą formułowanych ocen i wniosków stały się własne przemyślenia oraz doświadczenia zawodowe autorów.

2. Od sprawozdania finansowego do raportu biznesowego

W literaturze przedmiotu od lat wskazuje się jako główny cel sprawozdań finansowych komunikowanie informacji użytecznych dla odbiorców w podejmowaniu przez nich decyzji¹.

Przez długie lata sprawozdanie finansowe było jedynym źródłem informacji o działalności podmiotu, z biegiem czasu ewoluowało w kierunku raportu finansowego.

„Raport finansowy spółki”² (lub „roczny raport spółki”) to określenie *sensu largo* sprawozdań finansowych. Oznacza ono „pakiet informacji różnego rodzaju, który opisuje działalność ekonomiczną spółki w sposób najbardziej kompletny. [...] Roczny raport zawiera podstawowe sprawozdania finansowe, wymagane przez prawo

¹ Na przykład R. Trueblood [Most 1977, s. 111] pisze, że „celem sprawozdań finansowych jest obsługa tych użytkowników, którzy polegają na sprawozdaniach finansowych jako na podstawowym źródle informacji o działalności spółek”.

² W języku angielskim nosi on nazwę „Annual Report” lub „Corporate Report”.

i inne regulacje, [...] bilans, rachunek zysków i strat czy sprawozdanie z przepływów finansowych, które są przedmiotem badania przez biegłych rewidentów, oraz dodatkowo opisowe raporty i inne materiały ilustrujące, na przykład sprawozdania prezesa spółki, sprawozdanie zarządu, sprawozdanie o pracownikach czy skrócone wyniki finansowe spółki za kilka ubiegłych lat” [ASSC 1975, s. 9].

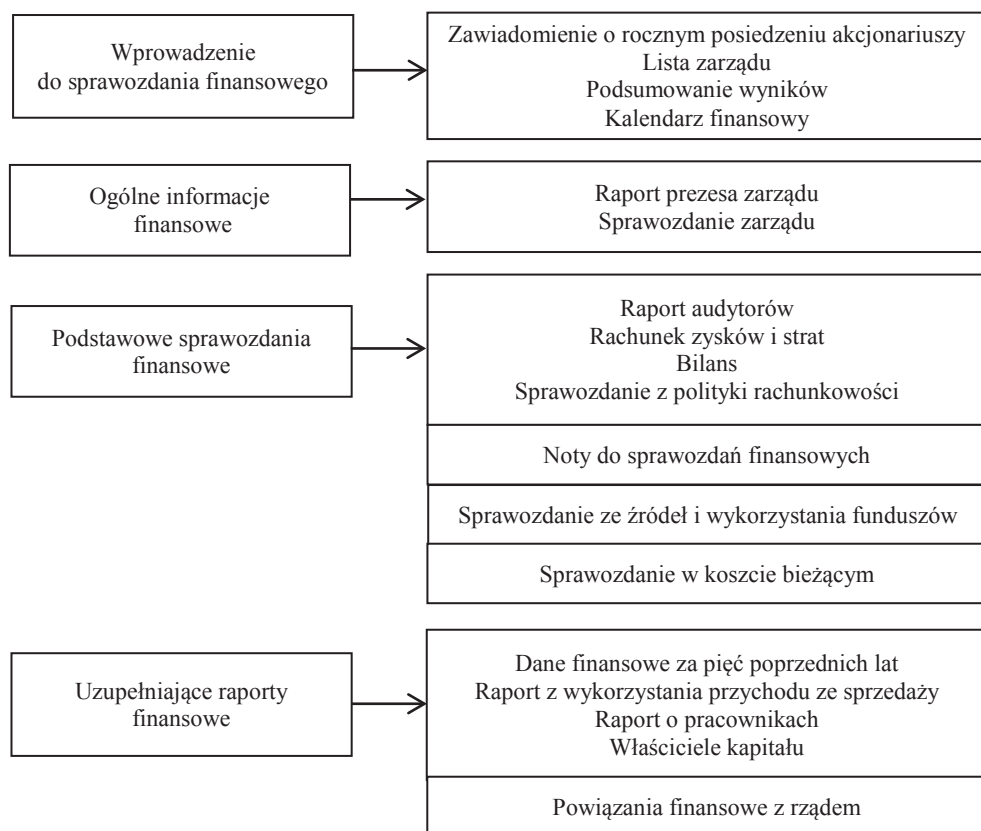
Należy podkreślić, że raporty finansowe od dawna funkcjonowały w praktyce takich krajów, jak Wielka Brytania³ czy Stany Zjednoczone. Dziś są jedynie uzupełniane o informacje niefinansowe, które pomagają zidentyfikować i ocenić wartość przedsiębiorstwa. Przykładową strukturę raportu, sporządzanego w latach 80. ubiegłego wieku w Wielkiej Brytanii przedstawia rysunek 1.

Na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat raport finansowy stopniowo zmieniał się, zawierając coraz więcej informacji niefinansowych i zmierzając w kierunku sprawozdania z tworzenia wartości, a także przyjmując nową nazwę: raport biznesowy (rys. 2).

W 1994 roku Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) zaproponował nową strukturę raportu, w którym sprawozdania finansowe stanowiło tylko niewielką jego część. Raport ten powinien obejmować [AICPA 1994; Beattie 2000]:

- **dane finansowe i niefinansowe:**
 - sprawozdania finansowe i odpowiednie ujawnienia,
 - dane i mierniki stosowane przez zarządzających;
- **analizy zarządzania danymi finansowymi i niefinansowymi:**
 - powody zmian danych, identyfikacja i ujawnianie trendów;
- **informacje o przyszłości:**
 - możliwości i ryzyko,
 - plany zarządu,
 - porównanie dokonań bieżących z wcześniej ujawnionym planem zarządu;
- **informacje o zarządzie i akcjonariuszach:**
 - zarząd, główni udziałowcy, transakcje z nimi (w tym wynagrodzenia);
- **podstawy funkcjonowania biznesu:**
 - cele i strategia,
 - opis biznesu,
 - wpływ branży na spółkę.

³ The Corporate Report rekomendował następujące dodatkowe raporty finansowe [Walińska 1994, s. 187]: sprawozdanie ze źródeł i wykorzystania funduszy; sprawozdanie z wartości dodanej – pokazujące, w jaki sposób wyniki spółki są dzielone między załogę, dostarczcicieli kapitału, państwo; raport o zatrudnieniu, prezentujący rozmiary i strukturę zatrudnienia oraz pozostałe informacje o pracownikach; sprawozdanie z wymiany pieniędzy z rządem – pokazujące finansowe relacje między podmiotem gospodarczym a państwem; sprawozdanie z transakcji w walucie obcej – pokazujące przepływy walut obcych między podmiotem a zagranicą; sprawozdanie z przyszłych działań – mówiące głównie o przyszłym zysku, zatrudnieniu i poziomie inwestycji; sprawozdanie z celów działalności spółki – prezentujące politykę zarządu i cele strategiczne firmy.



Rys. 1. Przykładowa struktura rocznego raportu finansowego spółki notowanej na giełdzie w Wielkiej Brytanii

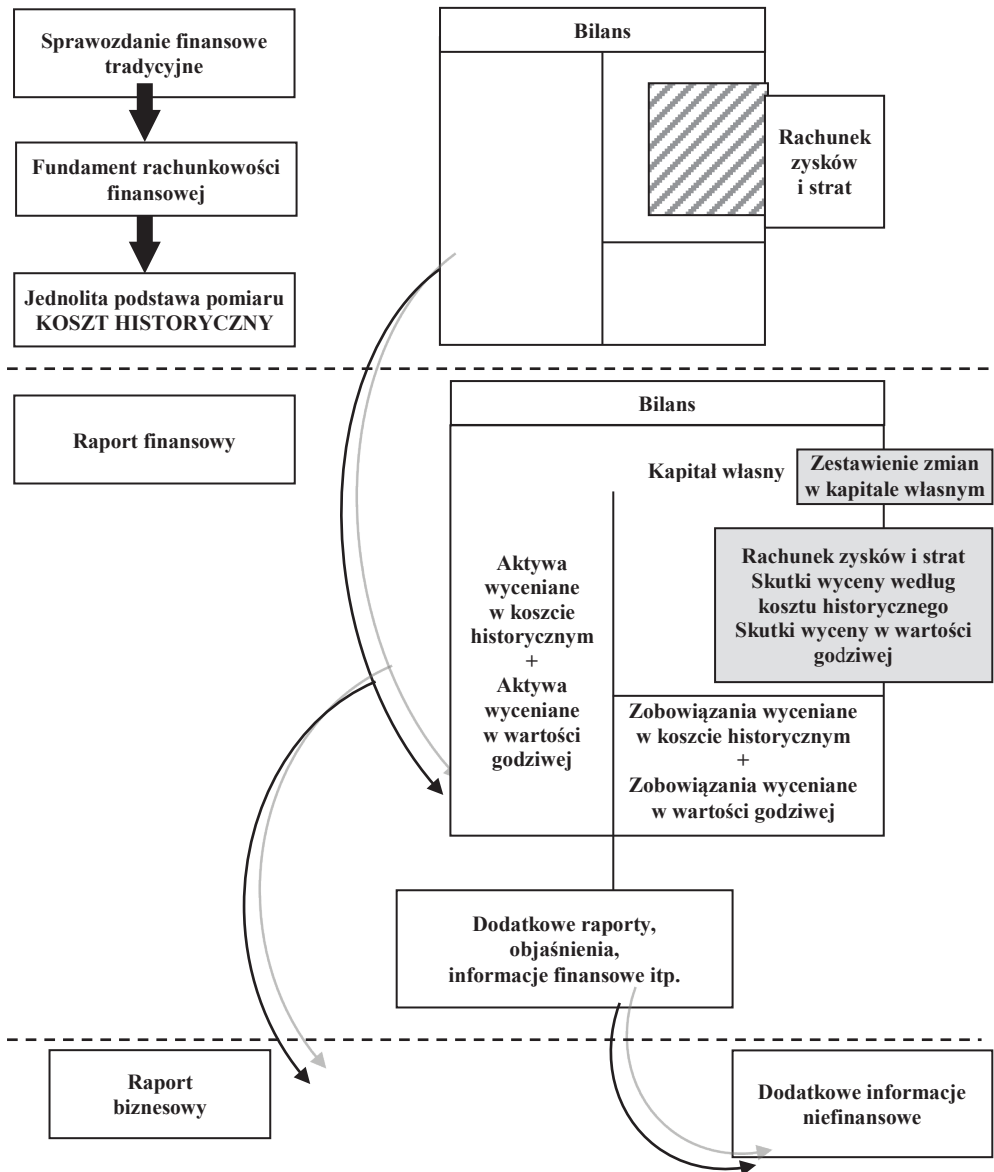
Źródło: opracowano na podstawie [Lee 1982, s. 14].

Na przestrzeni ostatnich dwudziestu lat prace nad raportem finansowym realizowane są dwutorowo, z jednej strony dotyczą sprawozdania finansowego, z drugiej – dodatkowych elementów raportu, ukierunkowanych na raportowanie biznesowe⁴.

Prowadzone obecnie prace nad doskonaleniem sprawozdań finansowych wiążą się z kilkoma poziomami zagadnień natury koncepcyjnej (rys. 3).

Poziom I – najbardziej ogólny – budzi dziś najmniej kontrowersji. Sprawozdanie finansowe jest bowiem zdefiniowane, określono jego cele i zidentyfikowano jego poszczególne składniki.

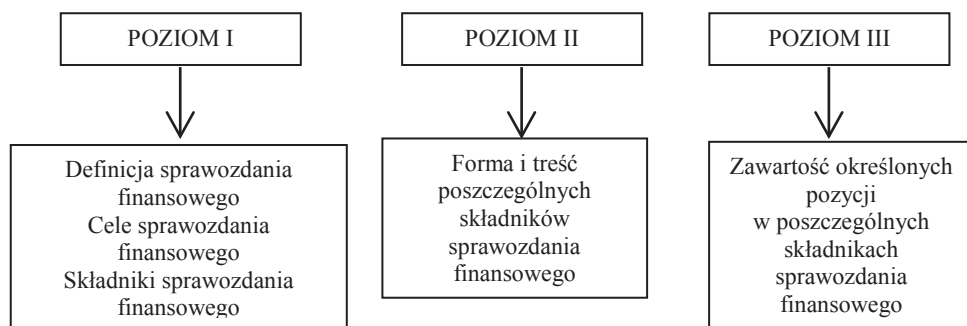
⁴ Według G. Świdorskiej [2007, s. 330] efektywny raport biznesowy, zaspokajający zapotrzebowanie informacyjne interesariuszy, powinien obejmować opis otoczenia, czyli warunków zewnętrznych, analityczny wykaz kluczowych czynników sukcesu w kreowaniu wartości, ujawnienia dotyczące planów strategicznych i operacyjnych, analizę konkurencyjności działań jednostki oraz analizę i raport dotyczący ryzyka.



Rys. 2. Od sprawozdania finansowego do raportu biznesowego

Źródło: [Walińska 2009, s. 160].

Obecnie dyskusje trwają wokół zagadnień poziomu II, związanych ze wspólnym projektem IASB / FASB [IASB 2008; IASB 2010]. Dotyczą one uporządkowania formy i treści składników sprawozdania finansowego; w każdym z nich przyjmuje



Rys. 3. Trzy poziomy zagadnień prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych

Źródło: [Walińska 2009, s. 161].

się bowiem odmienne kryteria klasyfikacji ich pozycji, co powoduje, że są one niezrozumiałe i nie tworzą spójnego obrazu rzeczywistości gospodarczej⁵.

Zagadnienia poziomu III, najbardziej szczegółowe i odnoszące się do modelu prezentacji, mogą stać się przedmiotem debaty środowiskowej dopiero po zakończeniu prac związanych z dwoma pierwszymi poziomami.

Odmienne wyglądają prace nad raportowaniem biznesowym. Są one w początkowej fazie dyskusji, w ramach której ścierają się różne poglądy i propozycje. Ich wymiernym skutkiem są różne propozycje udoskonalania obecnych sprawozdań finansowych [AICPA 1994]. Do najważniejszych rekomendacji w tym obszarze należy zaliczyć udoskonalenia w zakresie ujawnień dotyczących:

- segmentów działalności;
- instrumentów finansowych;
- identyfikacji korzyści i ryzyk wynikających z pozycji pozabilansowych (długoterminowy leasing, transakcje sekuratyżacyjne, jednostki wyłączone z konsolidacji itp.);
- skutków transakcji nietypowych (*non-core events*) oraz pomiaru takich aktywów i zobowiązań w wartości godziwej⁶;

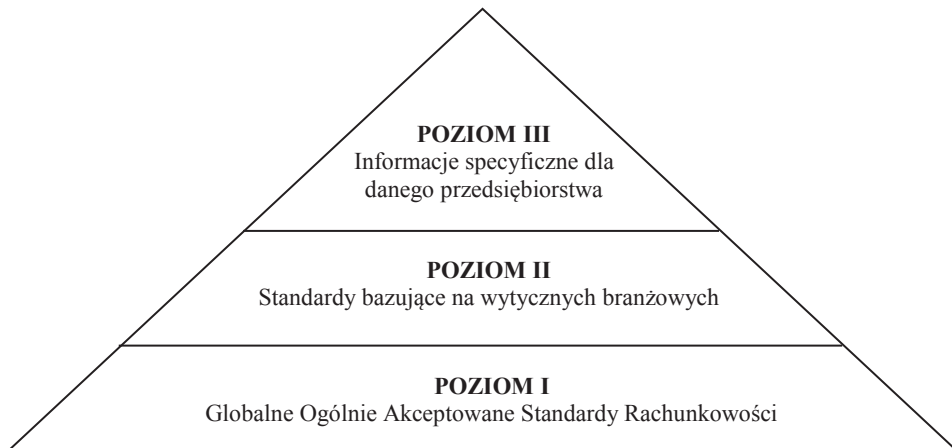
⁵ W celu rozwiązania problemów prezentacji, występujących na poziomach I i II, ważne są także inne ustalenia wynikające ze współpracy IASB i FASB, mającej na celu zbliżenie standardów międzynarodowych i amerykańskich, w szczególności opracowanie nowych ram koncepcyjnych. „Należy zwrócić uwagę na fakt, że obecnie obowiązujące założenia koncepcyjne dotyczą sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, natomiast rozpoczęte prace dotyczą założeń koncepcyjnych raportów finansowych. Różnica jest istotna, ponieważ raport finansowy obejmuje sprawozdanie finansowe oraz inne finansowe i niefinansowe informacje. Przewidziano także [...] badania nad możliwością [...] prezentacji w sprawozdaniu finansowym zasobów intelektualnych” [Świdarska 2007, s. 325].

⁶ Są to transakcje jednorazowe o charakterze unikatowym (na przykład sprzedaż istotnej części majątku trwałego, zmiany polityki rachunkowości, skutki katastrof, działania niekontynuowane). Takie informacje pozwalają zidentyfikować bez zniekształceń trendy w sytuacji finansowej działalności kon-

- niepewności pomiaru aktywów i zobowiązań⁷;
- raportów kwartalnych.

Postuluje się także usunięcie zbędnych ujawnień oraz zmianę formy podstawowych składników sprawozdań finansowych – wprowadzenie tych propozycji spowoduje zwiększenie liczby pozycji prezentowanych w bilansie, w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych⁸.

Odrębnym obszarem prac nad raportowaniem są informacje niefinansowe. Powszechnie uważa się, że wprowadzenie globalnych standardów dotyczących obowiązkowego raportowania tych informacji jest tylko kwestią czasu [Hansen 2001]. Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) i amerykańska Komisja Papierów Wartościowych (Securities and Exchange Commission – SEC) od dawna dążą do opisanie standardów dotyczących niefinansowych informacji, które powinny być ujawniane w raportach rocznych spółek. Pojawia się pytanie, jakie są granice tworzenia szczegółowych i obowiązkowych zarazem regulacji w zakresie niefinansowego raportowania, stanowiącego uzupełnienie sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa. Być może odpowiedzią na to pytanie jest koncepcja wielopoziomowego modelu transparentności, która porządkuje koncepcję pełnego ujawniania informacji (rysunek 4).



Rys. 4. Wielopoziomowy model transparentności informacji

Źródło: [DiPiazza, Eccles 2003, s. 15].

tynuowanej, a także uwzględnić aktywa/zobowiązania nietypowe w ocenie wartości przedsiębiorstwa oraz jego korzyści i rodzaje ryzyka. W notach należy ujawnić wartość historyczną i wartość godziwą oraz założenia przyjęte do oszacowania wartości godziwej aktywów i zobowiązań nietypowych.

⁷ Należy ujawnić podstawowe założenia przyjęte do oszacowania ich wartości oraz przyszłe zdarzenia mające wpływ na jej zmiany.

⁸ Sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale, sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

W optymalnym kształcie raportu spółki autorzy koncepcji widzą trzy różne pakiety informacji na temat jej działalności, kształtowane przez wytyczne o odmiennym charakterze. Tworzą one swego rodzaju piramidę opierającą się na zestawie globalnych, ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości (poziom I modelu transparentności) oraz na standardach pomiaru i raportowania informacji specyficznych dla danej branży (poziom II), a także na informacjach specyficznych dla danej spółki, takich jak strategię, plany, praktyki w zakresie zarządzania ryzykiem itp. (poziom III).

Odpowiedzią na wyzwanie stawiane raportom biznesowym jest nowy trend w raportowaniu danych finansowych oraz niefinansowych w jednym dokumencie, określane jako zintegrowana sprawozdawczość (raportowanie zintegrowane)⁹. Najważniejszą instytucją zajmującą się obecnie przebudową modelu sprawozdawczości w kierunku zintegrowanej sprawozdawczości jest IIRC (International Integrated Reporting Council)¹⁰, która w lipcu 2012 IIRC opublikowało pierwszy zarys ram raportowania zintegrowanego. Znajduje się w nich struktura przyszłego dokumentu ze wskazaniem zawartości jego poszczególnych rozdziałów [<http://theiirc.org/>].

Zintegrowana sprawozdawczość to raportowanie wszechstronne, które łączy w sobie istotne informacje finansowe i niefinansowe oraz odzwierciedla ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst działalności jednostki. Należy podkreślić, że wpisuje się ona w koncepcję raportowania zrównoważonego rozwoju [Michalak 2010, s. 26-38]. Szczegółowo zasady raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju regulują wytyczne GRI (Global Reporting Initiative)¹¹.

Reasumując, ewolucja modelu prezentacji sprawozdań finansowych w kierunku raportów biznesowych stała się faktem. Formułuje się wiele koncepcji i wytycznych pod adresem raportu biznesowego oraz pod adresem stanowiących jego kluczową część sprawozdań finansowych. Dziś prawdziwym wyzwaniem nie jest jednak zwiększanie ilości ujawnień, ale dostarczanie informacji ważnych i użytecznych, a także przedstawianie ich w zrozumiałej formie.

3. Koncepcja pełnej przejrzystości – moda czy konieczność?

Warunkiem efektywnej komunikacji informacji finansowych jest ich prezentacja i ujawnianie w raportowaniu finansowym w taki sposób, aby były zrozumiałe dla odbiorcy [IASB 2013]. W ostatnich latach pożądana stała się przejrzystość działania

⁹ Na potrzebę prezentacji takich informacji wskazywała E. Burzym [2008, s. 23-69], postulując opracowanie takiej sprawozdawczości, która stworzy możliwości rozrachunku przedsiębiorstwa z ocenieniem z tytułu społecznej odpowiedzialności.

¹⁰ Wprowadzenie sprawozdawczości zintegrowanej jako standardu raportowania propagują takie instytucje, jak Global Reporting Initiative (GRI).

¹¹ GRI zachęca wszystkie organizacje do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju. Głównym celem ram raportowania GRI i wytycznych jest wspieranie rozwoju zrównoważonej gospodarki światowej, w której organizacje zarządzają odpowiedzialnością za ekonomiczne, środowiskowe i społeczne skutki swoich działań i raportują te działania w przejrzysty sposób [por. Krasodomska 2012, s. 101-110].

przedsiębiorstwa, stąd rozpowszechniana jest koncepcja „pełnego ujawniania” (*full disclosure*) informacji finansowych, prowadząca głównie do zmiany modelu ujawnień¹². Zmiany te są wynikiem oddziaływania m.in.:

1. przepisów prawnych, standardów, instytucji nadzorczych itp.,
2. wymagań stawianych przedsiębiorstwu przez użytkowników sprawozdań i raportów finansowych,
3. wdrażania w samych przedsiębiorstwach zasad etycznego biznesu [Marcinkowska 2004, s. 8-9].

Nowoczesne teorie przedsiębiorstwa, np. teoria społecznej odpowiedzialności, teoria stakeholderów, teoria legitymizacji itd. [Borys 2005, s. 353], uzasadniają potrzebę większej przejrzystości działania przedsiębiorstwa, akcentują umiejscowienie przedsiębiorstwa w społeczeństwie¹³ oraz jego odpowiedzialności wobec szeroko pojmowanych odbiorców. Na tym tle pojawiła się koncepcja pełnej przejrzystości działania przedsiębiorstwa. Robert G. Eccles twierdzi, że droga do pełnej przejrzystości (*full transparency*) to trzy etapy [Hansen 2001]:

1. osiągnięcie finansowej przejrzystości (idea pełnego ujawniania informacji finansowych) – uważa się, że większość przedsiębiorstw ze Stanów Zjednoczonych i Europy osiągnęła ten etap,

2. ujawnianie wszystkich innych informacji, które mają wpływ na wartość przedsiębiorstwa. Wynika to z przekonania, że wynik finansowy przedstawiony w sprawozdaniu finansowym nie odzwierciedla wartości przedsiębiorstwa w długiej perspektywie. Jednostka powinna ujawniać informacje niefinansowe, m.in. strategię, dane dotyczące konkurencji, pozycji przedsiębiorstwa na tle konkurencji (np. warunków jej przewagi konkurencyjnej), innowacji oraz oddziaływania na społeczeństwo i środowisko itp.,

3. dostarczanie informacji przydatnych nie tylko dla akcjonariuszy (właścicieli), ale także dla szeroko pojmowanych interesariuszy (*stakeholders*), np. dostawców, kredytodawców, partnerów biznesowych, pracowników, władz lokalnych.

Według przeprowadzonych badań sukces w przyjmowaniu polityki przejrzystości w ramach krajowych regulacji prawnych spowodowało pięć czynników [Fung, Graham, Weil 2007, s. 134]:

1. konkurencja między poszczególnymi krajowymi ustawodawcami w zakresie przyjmowania międzynarodowych standardów,
2. wsparcie dużych globalnych korporacji (przedsiębiorstw wielonarodowych),

¹² Uważa się, że ewolucja zewnętrznej sprawozdawczości przedsiębiorstw, zmierzająca do zwiększenia ilości ujawnień, oparta jest na idei „rozwoju zrównoważonego” świata. Idea ta po raz pierwszy pojawiła się w 1987 roku w Raporcie Brundtland dla Światowej Komisji Środowiska i Rozwoju ONZ [Borys 2005, s. 353].

¹³ Bazując na koncepcji szerokiej społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa rozwinęła się także idea ładu korporacyjnego. Ład korporacyjny zakłada odpowiedzialność przedsiębiorstwa przed interesariuszami, a jednym z podstawowych jego wymogów jest rzetelne informowanie o działalności przedsiębiorstwa oraz o efektach tej działalności [Marcinkowska 2004, s.13].

3. wpływ grup nacisku – reprezentujących interesy inwestorów w poszczególnych krajach,

4. kryzysy międzynarodowe, które podkreślają potrzebę przyjmowania międzynarodowych standardów,

5. problem kosztu pozyskiwania informacji – gdyby przejrzystość ujawniania informacji nie była wymagana prawem, większość przedsiębiorstw ujawniałaby mniej informacji ze względu na koszty ich pozyskiwania.

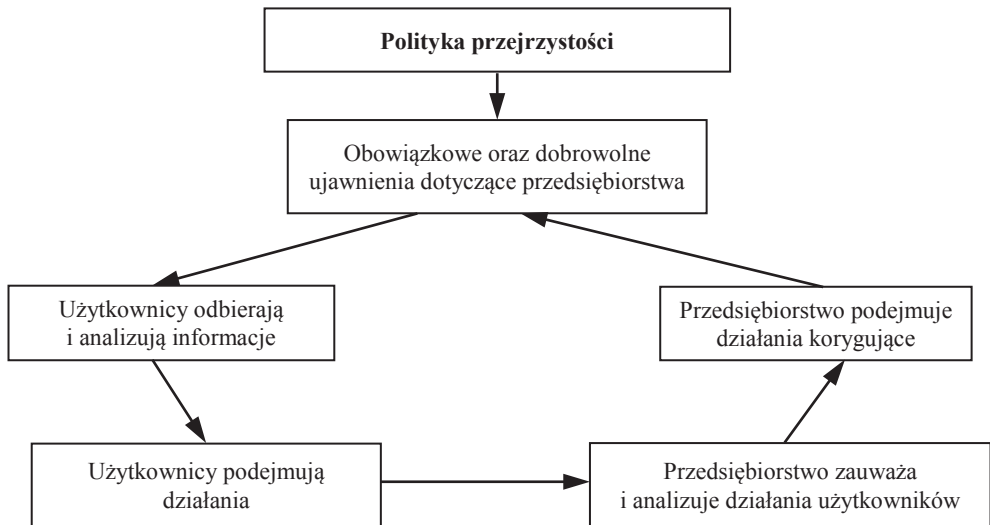
Raporty roczne przedsiębiorstwa zawierają na przykład sprawozdania opisujące wpływ przedsiębiorstwa na społeczeństwo oraz inne, takie jak raport opisujący wpływ na środowisko naturalne [Hansen 2001]. Rozbudowywanie raportów rocznych o dalsze sprawozdania, dotyczące na przykład aspektów środowiskowych czy wpływu przedsiębiorstwa na społeczeństwo, kapitału intelektualnego itp., powoduje postępującą indywidualizację raportów, które stają się coraz mniej porównywalne i coraz bardziej szczegółowe¹⁴. Zwiększanie szczegółowości informacji może zostać pozytywnie ocenione do pewnego pułapu, poza tą granicą dalsze uszczegóławianie przynosi negatywny efekt zacierania się obrazu przedsiębiorstwa jako całości. Nadmiar informacji może powodować trudności w ocenie ich istotności dla przyszłych działań i perspektyw rozwoju przedsiębiorstwa. Dodatkowo podkreślić należy, że informacje niefinansowe, dotyczące zróżnicowanych zagadnień, są przedstawiane często w sposób niezrozumiały dla interesariuszy, nie spełniają zatem wymogu użyteczności¹⁵. Prawdziwym wyzwaniem jest ujawnianie informacji ważnych i użytecznych oraz przedstawianie ich w zrozumiałej formie. Oprócz istotności ujawnień kładzie się nacisk na terminowość dostarczania informacji, co prowadzi do coraz szybszego zamykania okresów obrachunkowych¹⁶ i publikowania raportów rocznych. Podkreśla się, że interesariusze oraz analitycy dzięki ujawnieniom uzyskują lepsze zrozumienie źródeł wartości przedsiębiorstwa. Zgodnie z ideą pełnej przejrzystości uważa się, że ujawnienia¹⁷ (szeroko pojmowanych informacji) sprzyjają tworzeniu kręgu zależności: przedsiębiorstwo ujawnia informacje, informacje te wpływają na decyzje odbiorców, a z kolei ich działania wpływają na modyfikowanie działań przedsiębiorstwa (por. rys. 5).

¹⁴ Z badań przeprowadzonych w 1999 r. przez Uniwersytet w Amsterdamie wraz z KPMG wynika, że spośród 250 badanych przedsiębiorstw 35% było zaangażowanych w raportowanie informacji o oddziaływaniu jednostek na środowisko. Dodatkowo często ujawniano informacje o innych niefinansowych czynnikach, takich jak odpowiedzialność społeczna czy kapitał intelektualny. 40% europejskich przedsiębiorstw z badanych 250 prezentowało informacje środowiskowe – w porównaniu z 38% japońskich i 33% ze Stanów Zjednoczonych [Hansen 2001].

¹⁵ W znaczeniu użyteczności informacji.

¹⁶ Dostarczanie informacji 15 dni po zamknięciu kwartału nie jest dłużej akceptowane, opóźnienia nie są dłużej akceptowane [Hansen 2001].

¹⁷ Prawdziwych, odpowiednio zweryfikowanych informacji wymaganych prawem, w żadnym wypadku nie chodzi o informacje, które mają zabarwienie reklamowe czy marketingowe, i ich zadaniem jest przedstawić przedsiębiorstwo w lepszym świetle.



Rys. 5. Cykl oddziaływania polityki przejrzystości w zakresie ujawniania informacji

Źródło: opracowano na podstawie [Fung, Graham, Weil 2007, s. 54].

Ważnym elementem rozważań o ujawnieniach i przejrzystości informacji może być lista sprawdzająca dla przedsiębiorstwa, udostępniona przez PricewaterhouseCoopers na stronie internetowej ValueReporting [www.valuereporting.com]. W ocenie kierownictwa przedsiębiorstwa komunikowane informacje finansowe i niefinansowe są przejrzyste wtedy, gdy:

1. dają inwestorom pełen dostęp do informacji, które kierownictwo uważa za istotne dla zarządzania przedsiębiorstwem oraz dla oceny wartości udziałów/akcji jednostki,

2. inwestorzy rozumieją dostarczane informacje i mają możliwość ich analizy, są w stanie podejmować racjonalne decyzje na bazie ujawnionych w raportowaniu informacji,

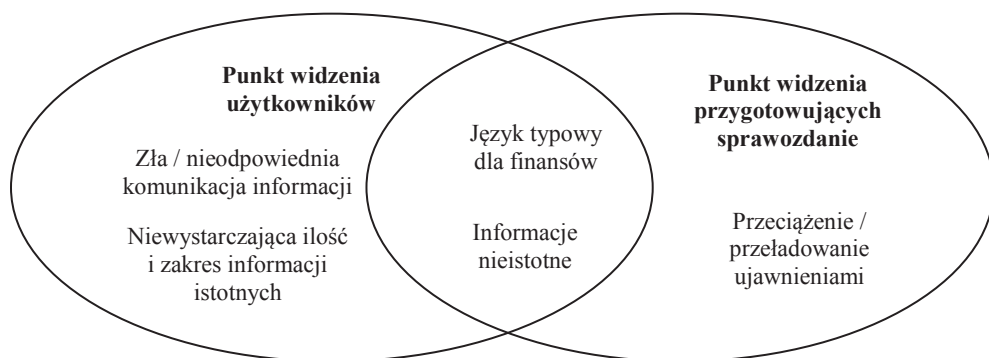
3. kierownictwo uważa, że w pełni zidentyfikowało szeroko pojmowane czynniki wpływające na wartość przedsiębiorstwa, zarówno te finansowe, jak i niefinansowe, potrafi też ocenić ich istotność,

4. dodatkowo raportowana jest sytuacja jednostki na tle rynku w ogóle, na tle branży, tym samym można ocenić działania kierownictwa.

Ujawnienia zawarte w raporcie rocznym są w dużej mierze wynikiem subiektywnej oceny kierownictwa danej jednostki. W ramach koncepcji pełnej przejrzystości należy jeszcze raz rozważyć zakres ujawnień w raportach rocznych, ponieważ coraz powszechniejsze są opinie, że zakres ten jest zbyt szeroki i zbyt subiektywny. Brak jest regulacji (czy krajowych, czy też międzynarodowych) dotyczących dodatkowych ujawnień, co może powodować, że przedsiębiorstwa przedstawiają w raporcie finansowym tylko korzystne dla nich informacje [Hansen 2001].

4. Ramy konceptualne ujawniania informacji – propozycja IASB

W 2011 r. IASB podjęła problem ujawnień w sprawozdaniu finansowym i zapoczątkowała publiczną dyskusję na ten temat. Rada otrzymała 255¹⁸ odpowiedzi. Pierwotnie skupiono się na analizie odpowiedzi użytkowników i osób przygotowujących sprawozdania – okazało się, że 80% respondentów potwierdziło, iż problem ujawnień istnieje. Wielu respondentów uważa, że konieczne jest ustanowienie ram dla ujawnień, których celem miałyby być zagwarantowanie, że wszelkie ważne (istotne) dla inwestorów informacje są ujawniane i jednocześnie zniesienie nadmiernego obciążenia dla przygotowujących sprawozdania finansowe. Oczywiście z punktu widzenia użytkowników i przygotowujących sprawozdanie problem wygląda nieco inaczej (por. rys. 6).



Rys. 6. Problemy dotyczące ujawnień informacji z punktu widzenia użytkowników i osób przygotowujących sprawozdania

Źródło: [Mackintosh 2013, s. 5].

Użytkownicy i przygotowujący sprawozdanie finansowe widzą problem ujawnień z różnej perspektywy – przygotowujący uznają ilość ujawnień za bardzo dużą i jednocześnie wskazują na ujawnianie informacji nieistotnych. W tym ostatnim punkcie są zgodni z użytkownikami sprawozdań, którzy też twierdzą, że należy ograniczyć informacje nieistotne i podkreślić informacje istotne. Obydwie grupy respondentów stwierdziły, że raportowanie finansowe jest bardzo ważnym narzędziem komunikacji. Dodatkowo zauważono, że wszystkie ujawnienia zawarte w raporcie rocznym powinny zostać ulepszone, nie tylko te zawarte we właściwym (podstawowym) sprawozdaniu finansowym. W tym celu należy przyjąć całościowe podejście do raportowania finansowego. Zgodnie z koncepcją całościowego podejścia do raportowania finansowego wprowadzono pojęcie „raportu finansowego o ogólnym

¹⁸ Z czego około 50% to przygotowujący sprawozdania finansowe, 20% użytkownicy sprawozdań, 30% inni, np. ustawodawcy, audytorzy itp. [Mackintosh 2013].

przeznaczeniu”, zawiera on sprawozdanie finansowe o ogólnym przeznaczeniu¹⁹ oraz inne raporty finansowe. Inne raporty finansowe powinny dostarczać informacji, które pomagają interpretować lub uzupełniają sprawozdanie finansowe i pozwalają użytkownikom podejmować bardziej efektywne decyzje. W swojej propozycji zmian ram koncepcyjnych Rada użyła terminu „prezentacja” w znaczeniu przedstawiania informacji finansowych w podstawowym sprawozdaniu finansowym, natomiast ujawnienia określiła jako pojęcie szersze, tj. proces prezentacji istotnych dla użytkowników informacji finansowych o jednostce. Cały raport finansowy składa się z ujawnień, włączając w to kwoty prezentowane w podstawowym sprawozdaniu finansowym oraz notach do sprawozdania finansowego²⁰. Stwierdzono, że to, jak jednostka prezentuje i ujawnia informacje w sprawozdaniu finansowym, jest kluczowe dla tego, jak efektywnie informacja jest komunikowana. W dodatku sposób prezentacji i ujawniania informacji ma znaczenie dla użytkowników i może oddziaływać na ich decyzje. Celem raportowania finansowego jest dostarczanie informacji finansowych, które są użyteczne dla aktualnych i potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców, kredytodawców itd.

Ograniczeniami i jednocześnie ramami dla przedstawiania informacji finansowych w raporcie są wymagania międzynarodowych standardów, audytorów i ustawodawców. Duże wyzwanie stanowi ustalenie progów istotności, ponieważ są często właściwe dla danej konkretnej jednostki, IASB rozważa wprowadzenie jasnych wytycznych w tym zakresie. Właściwe wydaje się także wprowadzenie powiązania informacji z szerszym kontekstem, a w tym zakresie informacji o polityce firmy, ryzyku oraz lepsze powiązanie komentarzy kierownictwa ze sprawozdaniem finansowym.

W kwietniu 2013 r. Rada dyskutowała dwa najważniejsze zagadnienia dotyczące ujawnień: istotność (*materiality*) oraz wymagania odnośnie do ujawnień i prezentacji. Obecnie²¹ IASB pracuje nad rozszerzeniem założeń koncepcyjnych o prezentację i ujawnienia [IASB 2013]. Stwierdzono, że wymagania dotyczące ujawnień zawarte w poszczególnych standardach nie zawsze skupiają się na właściwych ujawnieniach i są zbyt obszerne. Niektóre ujawnienia są wskazane bezpośrednio w standardach, podczas gdy inne pozostawione są do decyzji jednostki, przy założeniu, że rozważone zostaną wszystkie fakty i okoliczności właściwe dla danej jednostki. Celem zmiany założeń koncepcyjnych ma być wprowadzenie zasad w zakresie wytycznych dotyczących prezentacji i ujawnień, także w zakresie prezentacji rachunku wyników i innych całkowitych dochodów. Celem tych założeń jest zapewnienie, by ujawnione zostały informacje bardziej istotne dla inwestorów, a jednocześnie zmniejszone zostało obciążenie przygotowujących sprawozdania finansowe. Respondenci sugerowali, że założenia dla ujawnień powinny [Mackintosh 2013]:

¹⁹ Składające się ze sprawozdań: z sytuacji finansowej, z całkowitych dochodów, ze zmian w kapitale, z przepływów pieniężnych.

²⁰ Noty zawierają szereg istotnych informacji dotyczących m.in.: opisu transakcji, ryzyka i niepewności, dalszego uszczegółowienia informacji zawartych w podstawowym sprawozdaniu itp.

²¹ 7.04.2013 r.

1. dostarczać struktury, która umożliwi przegląd potrzebnych (wymaganych) ujawnień, uprości proces ujawnień i zredukuje koszty ponoszone przez przygotowujących sprawozdanie;

2. brać pod uwagę koszty i korzyści ujawnień;

3. brać pod uwagę istotność (*materiality*) w celu upewnienia się, że tylko istotne i ważne kwoty zostaną ujawnione;

4. zawierać jasne cele dla komunikacji informacji, tak by ujawnienia były zrozumiałe, łatwo dostępne i istotne.

W zakresie ujawnień informacji istotnych Rada zaproponowała kwalifikację informacji do czterech grup dotyczących:

- jednostki jako całości,
- zasobów jednostki, zobowiązań i roszczeń,
- transakcji i innych zmian związanych z zasobami i roszczeniami oraz ryzyka związanego z zasobami i roszczeniami,
- metod i zasad przyjętych do wyceny.

W pierwszym projekcie przedstawionym do dyskusji Rada przyjęła, że użyteczność przedstawianych informacji będzie większa, gdy będą klasyfikowane i agregowane zgodnie ze swoimi właściwościami, tj. funkcją, naturą czy też zasadą ich pomiaru²². IASB podkreśliła, że każde sprawozdanie wchodzące w skład podstawowego sprawozdania finansowego o ogólnym przeznaczeniu ma taką samą ważność. Spójność prezentacji podstawowego sprawozdania finansowego zakłada przedstawianie informacji w sekcjach, kategoriach i podkategoriach w spójny sposób dla sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów oraz przepływów pieniężnych. Informacje zawarte w notach są uzupełnieniem informacji przedstawionych w składowych sprawozdaniach. Podstawowe sprawozdanie prezentuje raportowany okres wraz z informacjami porównawczymi i aby informacje w nim zawarte były istotne, muszą bazować na przeszłych lub teraźniejszych warunkach, transakcjach i zdarzeniach. Podstawowe sprawozdanie finansowe wraz z notami ma za zadanie komunikować informacje neutralne. Informacje dotyczące przyszłości, np. planów, powinny być prezentowane poza podstawowym sprawozdaniem finansowym, np. w komentarzu kierownictwa²³ [IASB 2013]. Tak samo powinny być przedstawiane informacje o pozycji przedsiębiorstwa w oczach kierownictwa. Tego rodzaju informacje powinny się znaleźć poza podstawowym sprawozdaniem finansowym. Zgodnie z projektem założeń koncepcyjnych dla ujawnień Rada przedstawiła inne warunki, które są konieczne do rzetelnej i wiarygodnej prezentacji, tak więc ujawnienia powinny być [IASB 2013 2013]:

1. jasne, wyważone i zrozumiałe;

2. wyczerpujące;

²² Funkcja odnosi się do podstawowej działalności, w jaką zaangażowana jest jednostka, np. sprzedaż towarów, usług, produkcja, marketing itp. Natura to inaczej ekonomiczna charakterystyka danej pozycji, np. materiał, koszt robocizny, transport, energia itp.

²³ Jeżeli jednostka sporządza taki komentarz.

3. spójne;
4. porównywalne między jednostkami;
5. udostępniane terminowo (na czas).

Przedstawiona propozycja założeń koncepcyjnych na razie nie rozwiązuje problemu istotności i subiektywnej oceny kierownictwa jednostki w zakresie istotności, podkreśla jednak wagę neutralności przedstawianych w podstawowym sprawozdaniu finansowym informacji. Pozostałe elementy raportu rocznego nie będą już tak neutralne. Nadal nie jest rozwiązany problem, czy pełne ujawnianie, pełna przejrzystość informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych jest możliwa. Powszechnie uważa się, że szkodzi ona przewadze konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Pojawia się paradoks sprzecznych interesów – z jednej strony pełna przejrzystość jest pożądana i oceniana jako społecznie pozytywna, z drugiej zaś może stanowić zagrożenie dla długookresowej egzystencji przedsiębiorstwa. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przejrzystość informacji powinna być zorientowana zarówno na użytkownika (odbiorcę informacji), jak i na podmiot dostarczający informacji i tylko takie podejście jest warunkiem efektywności stosowanej polityki przejrzystości [Fung, Graham, Weil 2007, s. 134]. Odzwierciedlają to badania przeprowadzone przez IASB, dotyczące ujawnień w ocenie użytkowników sprawozdań i w ocenie osób sporządzających sprawozdania (por. rys. 3). Paradoksem pełnej przejrzystości jest to, że międzynarodowe korporacje (oraz mniejsze przedsiębiorstwa) mają wszystkie potrzebne zasoby, aby walczyć przeciwko pełnemu ujawnianiu informacji, a narodowe rządy muszą narzucić odpowiednie regulacje prawne (np. wprowadzając do stosowania międzynarodowe standardy rachunkowości), by chronić interesy użytkowników informacji (odbiorców). Dla kontrastu – ci, którzy korzystają z informacji (użytkownicy) na globalnym rynku, nadal pozostają podzieleni, czy to z punktu widzenia języka, lokalizacji czy tradycji i kultury [Fung, Graham, Weil 2007, s. 54].

Próba podjęta przez IASB, ujednoczenia i ujęcia w ramy prezentacji i ujawniania informacji finansowych, jest słusznym i oczekiwanym przedsięwzięciem. Ramy dla ujawnień i prezentacji informacji w raportach rocznych dają nadzieję na zwiększenie porównywalności raportów między przedsiębiorstwami, a także na poprawę użyteczności prezentowanych informacji. Projekt zmian jest jeszcze na bardzo wczesnym etapie ustaleń i może ulec zmianom, jednak najważniejsze jego cele, tj. określenie istotności, uporządkowanie i ujednoczenie prezentacji oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym, powinny zostać utrzymane.

5. Zakończenie

Obecnie wyraźnie zarysował się kolejny etap zmian modelu sprawozdania finansowego. Zmiany te są ukierunkowane na realizację idei pełnej przejrzystości. Przedmiotem zainteresowania regulatorów rachunkowości stały się ujawnienia informacji. Problem ten jednak musi być rozpatrywany łącznie z zasadami prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym. Pozycja rachunkowości i sprawozdawczo-

ści finansowej wydaje się zagrożona z powodu ingerencji innych dyscyplin – zarówno w obszar pomiaru, jak i prezentacji informacji. Tworzące się koncepcje sprawozdawczości zintegrowanej próbują „zepchnąć” sprawozdanie finansowe na drugi tor, zastąpić je informacjami finansowymi i niefinansowymi, których znakomita część pochodzi z systemu rachunkowości. W tym kontekście nie dziwi fakt podejmowania przez organizacje rachunkowców prac nad ramami konceptualnymi ujawniania informacji, pomimo braku ostatecznych rozwiązań odnośnie do formy i treści podstawowych elementów sprawozdania finansowego.

Dziś problem rachunkowości i sprawozdawczości finansowej polega na tym, aby obronić jej fundamentalne wartości, tak by nie zatraciła ona swojej tożsamości oraz nie utraciła swojego wielowiekowego dorobku. Obserwując różne propozycje dotyczące raportowania finansowego, można odnieść wrażenie, iż coraz więcej mówi się o dodatkowych elementach zawartych w raportach finansowych, elementach innych niż podstawowe (tradycyjne) sprawozdanie finansowe. Nie dziwi zatem fakt, iż środowisko rachunkowców włączyło się do dyskusji na ten temat, podejmując problematykę ram konceptualnych ujawnień informacji. Może to oznaczać wybór jednego z dwóch możliwych rozwiązań [por. Walińska 2007, s. 339-342] – „zmian fundamentów rachunkowości lub wykorzystania ich jako podstawy dodatkowych ujawnień”. Nadszedł czas podjęcia kluczowych decyzji dotyczących systemu rachunkowości, weryfikacji kierunków jego rozwoju – być może należy pozostawić jego fundamenty i na nich budować kolejne „piętra” informacji. Wydaje się, że obecnie mamy do czynienia z takim właśnie podejściem. Świadczą o tym prace podejmowane przez organizacje środowiskowe, głównie przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) i Amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB).

Literatura

- AICPA, 1994, *Improving Business Reporting: A Customer Focus*, AICPA Special Committee on Financial Reporting, New York.
- Arbex N., 2012, *What is going on? GRI, G4 and Integrated Reporting*; <http://theg4blog.wordpress.com/2012/08/29/what-is-going-on-gri-g4-and-integrated-reporting/>; data odczytu: 30.03.2013.
- ASSC, 1975, *The Corporate Report*, London.
- Beattie V., 2000, *The Future of Corporate Reporting: A Review Article*, „Irish Accounting Review”, vol. 7, nr 1 (<http://eprints.gla.ac.uk/archive/00000829/>).
- Borys G., 2005, *Środowiskowe aspekty zawartości rocznego raportu i rocznego sprawozdania finansowego spółki*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin.
- Burzym E., 2008, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 45 (101), SKwP, Warszawa, s. 23-69.
- DiPiazza S.A., Eccles R.G., 2003, *Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting*, Wiley, New York.

- Discussion Forum, Disclosures in Financial Reporting* [2013], Summary, Alan Teixeira, IFRS Foundation, odczyt ze strony internetowej www.ifrs.org, (7.04.2013).
- Fung A., Graham M., Weil D., 2007, *Full discloser. The Perils and Promise of Transparency*, Cambridge University Press, New York.
- Global Reporting Initiative* (strona w języku polskim: *O GRI*; <https://www.globalreporting.org/languages/polish/Pages/default.aspx> (30.03.2013).
- Hansen F., 2001, *Transparent Beauty*, Part Two of a Series data 06.01.2001, <http://businessfinancemag.com>, (29.01.2009).
- http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (30.03.2013).
- IASB, 2008, *Discussion Paper, Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement presentation*, October, www.ifrs.org (7.04.2013).
- IASB, 2010, *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 1 July, www.ifrs.org (7.04.2013).
- IASB, 2013, *Project Conceptual Framework, Draft discussion paper Presentation and disclosure*, STAFF PAPER, IASB Meeting, March, www.ifrs.org, (7.04.2013).
- Komisja UE, 2001, *Green Paper, Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, Bruksela 18.07.2001, COM(2001)366 final.
- Krasodomska J., 2012, *Zintegrowana Sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 101-110.
- Lee T.A., 1982, *Company Financial Reporting*, 2nd edition, Chapman and Hall, London.
- Mackintosh I., 2013, *The disclosure problem: setting the scene Discussion Forum – Disclosures in Financial Reporting*, IFRS, May, www.ifrs.org (7.03.2013).
- Marcinkowska M., 2004, *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa. Nowe tendencje w sprawozdawczości biznesowej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Michalak J., 2010, *Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Stopień ich zastosowania na świecie i w Polsce. Perspektywy rozwoju na podstawie wyników badań empirycznych*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. 2, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków, s. 26-38.
- Most K.S., 1977, *Accounting Theory*, Grid, Columbus, Ohio.
- Świdorska G., 2007, *Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania, rachunkowość, wczoraj, dziś i jutro*, SKwP, Warszawa.
- Walińska E., 1994, *Roczny raport spółek w Wielkiej Brytanii w świetle potrzeb inwestora*, niepublikowana praca doktorska, UŁ, Łódź.
- Walińska E., 2004, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
- Walińska E., 2007, *Sprawozdawczość finansowa XXI wieku bez granic?* [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa, s. 333-349.
- www.valuereporting.com (29.01.2009).

DISCLOSURE OF INFORMATION IN FINANCIAL REPORT. ARE CONCEPTUAL FRAMEWORKS NEEDED?

Summary: The article aims to identify the latest trends in the development of a model of financial statements in accordance with International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards and to present the full transparency concept. This paper presents the evolution of the financial statements – from its basic elements to the business report. The authors indicated proposed changes to its content and focused on disclosures of

information. The primary objective of financial statements is to communicate information useful to users in making their decision (the communication of information means their presentation and disclosure). It is important for effective communication to present information in such a way that it can be understood by a recipient. Now changes of the financial statement are aimed at achieving full transparency of information. The disclosures of information are the main problem for the makers of accounting regulations. According to the idea of full transparency there is the circle of relationship: the company disclosed the information, the information affected decisions of users of the report, and actions of users affected or modified the company's activities. The extent of disclosures in annual reports should be again considered, because the opinions that the scope is too broad and too subjective are common. There is no regulation (domestic or international) for additional disclosures. In 2011, the IASB launched a public debate on the problem of disclosures in the financial statements. In order to improve the disclosures a holistic approach to financial reporting should be taken, which involves the creation of a "financial statement of general purpose". The statement includes financial statements, and other general purpose financial reports.

Keywords: financial report, full transparency, information disclosure.